

Een onderzoek naar de methodiek van accountantscontrole in Nederland

Dr. Ph. Wallage

1 Inleiding¹

In dit artikel zal worden ingegaan op de uitkomsten van een onderzoek naar de methodiek van controle van vijftien in Nederland opererende accountantskantoren. Ten behoeve van het onderzoek is gebruik gemaakt van controle handboeken en/of overig materiaal. Het doel van de studie was om nader inzicht te verkrijgen in de samenstelling en opbouw van de controlemethodieken in Nederland.²

Het belang van wetenschappelijk onderzoek naar de te hanteren controlemethodiek hangt samen met de toenemende aandacht voor de effectiviteit en efficiency van het controleproces. Dit is onder andere een gevolg van:

- de groeiende omvang en complexiteit van administratieve systemen en processen;
- de voortschrijdende (harmonisering van de) regelgeving;
- het bestaan van een kloof tussen verwachtingen van (sommige) gebruikers en de kwaliteit van de geleverde accountantsdiensten;
- toenemende aansprakelijkheid van accountants;
- dreigende overheidsbemoeienis;
- de toenemende concurrentiestrijd tussen accountantskantoren.

Dit artikel is gebaseerd op mijn proefschrift³, maar van de daarin gevolgde hoofdstukindeling en behandelingswijze zal op sommige plaatsen worden afgeweken.

Achtereenvolgens komen aan de orde:

- enkele historische ontwikkelingen in de Verenigde Staten en Nederland die verklarend kunnen zijn voor de huidige opbouw en samenstelling van de methodiek van controle (2);
- de opzet van het onderzoek naar de controlemethodieken (3);
- uitkomsten van het onderzoek naar de controlemethodieken (4);
- onderzoek naar de mate van structuur van de controle methodieken (5);
- enkele conclusies en aanbevelingen (6).

Voor een literatuurlijst wordt verwezen naar het proefschrift.

2 Historische ontwikkelingen rondom het proces van accountantscontrole

In deze paragraaf komen enkele historische ontwikkelingen in de Verenigde Staten en Nederland aan de orde die verklarend kunnen zijn voor de huidige samenstelling en opbouw van de methodiek van controle.

Uit de historische ontwikkelingen blijkt dat het ontstaan van de vraag naar accountantscontrole in Amerika tot omstreeks 1930 meer kenmerken van de zogenaamde verzekeringstheorie heeft vertoond, terwijl de Nederlandse ontwikkeling in deze periode met name door de agencytheorie valt te verklaren.⁴

Dr. Ph. Wallage is werkzaam bij KPMG Klynveld Accountants te Amstelveen en is tevens verbonden aan de Vakgroep Accountancy van de Universiteit van Amsterdam.

Zo bestond in de Verenigde Staten bij het management, bankiers en potentiële aandeelhouders behoefte aan accountantscontrole in de vorm van fraude- en kredietonderzoeken (cliëntgerichte onderzoeken). De gewenste financiële informatie had vooral betrekking op de vraag of de onderneming minimaal in staat kon worden geacht rente, aflossing (en dividend) op te brengen. De gebruikers van de kredietonderzoeken hadden met andere woorden met name behoefte aan een onafhankelijke vaststelling dat de in de balans weergegeven financiële positie juist was. In deze context vormen de controlekosten een compensatie voor het overnemen van het risico dat de gebruikers van de financiële informatie lopen (verzekeringstheorie). De toegevoegde waarde van de controle komt dan ook tot uitdrukking doordat de gebruikers het risico van onbetrouwbare informatie en de consequenties hiervan in geldseenheden uitgedrukt hoger waarderen dan de controlekosten.

Er wordt met andere woorden 'in risico gehandeld'.

Als gevolg van geruchtmakende rechtszaken waaruit een niet adequaat functioneren van de accountant bleek, en een zich wijzigende vraag naar onafhankelijke controle, dreigde in het begin van de jaren dertig overheidsingrijpen.

De rol van het 'maatschappelijk verkeer' als gebruiker van de financiële verantwoording werd met andere woorden steeds duidelijker, waardoor de onafhankelijke controle zich meer en meer op een oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording ging richten.

In dit verband bestaat volgens de zogenaamde informatietheorie de toegevoegde waarde van het accountantsoordeel uit een toegenomen betrouwbaarheid van de financiële informatie op basis waarvan door de gebruikers beslissingen worden genomen (Gwilliam, 1988, p. 53).

Hierbij wordt onder het informatierisico het risico verstaan dat de verstrekte informatie onjuist is zonder dat accountantscontrole heeft plaatsgevonden (zie bijvoorbeeld Kell c.s., 1989, p. 34).

In deze gedachtengang wordt onafhankelijke accountantscontrole als een 'public good' gezien: de (financiële) markten zouden niet efficiënt functioneren indien de individuele (poten-

tiële) belegger de opdracht tot accountantscontrole zou verstrekken maar de uitkomsten hiervan niet zou verspreiden.

Regulering van de vraag naar informatieverstrekking en accountantscontrole is in deze visie onontbeerlijk.

In Nederland laat de vraag naar accountantscontrole zich tot de jaren dertig daarentegen met name verklaren uit de voortschrijdende scheiding tussen leiding (agent) en eigendom (principaal) en de hiermee samenhangende eis tot décharge.

Eigenaar en andere winstafhankelijken hadden behoefte aan een onafhankelijke controle naar de volledigheid van de verantwoorde opbrengsten, hetgeen een relatief grote aandacht voor de resultatenrekening met zich meebracht. Deze ontwikkeling kan mede worden verklaard doordat de economische groei in Nederland vergeleken met de Verenigde Staten lang met eigen vermogen is gefinancierd.⁵

Onder invloed van de theorie van Limperg is vanaf de beginjaren dertig steeds breder onderkend dat de anonieme gebruikers door 'het maatschappelijk verkeer' worden verpersoonlijkt. Gegeven deze brede (potentiële) gebruikersgroep kan voor wat betreft de verklaring van de vraag naar accountantscontrole worden verwezen naar de evengenoemde informatietheorie.

Samengevat valt de invloed van de historische ontwikkeling op het controleproces als volgt weer te geven:

Verenigde Staten

Nadruk van de controle gericht op het vaststellen van juistheid van de weergegeven balanspositie.

Nederland

Nadruk van de controle op de vaststelling van de volledigheid van de opbrengstverantwoording.

Gegeven de verschillen in historische evolutie zijn mogelijk op de onderstaande aspecten verschillen tussen de ontwikkelde controlemethodieken ontstaan:⁶

- beweringen (VS) en controledoelstellingen (VS),
- tendensen (NL),

- typologie, waarbij relatief sterke aandacht voor de volledigheid der opbrengsten (NL),
- controletechnische functiescheidingen (NL),
- de omspannende verbandscontrole (NL) of transactiecycli (VS),
- nadruk op transactiestromen (NL),
- onvervangbare maatregelen van AO/IC (NL),
- expliciet minimum van de AO/IC (NL),
- balansgerichte controleprocedures (VS).

In het onderzoek is nagegaan in hoeverre deze aspecten in de verschillende methodieken zijn opgenomen.

3 Opzet van het onderzoek naar de methodiek van accountantscontrole

Overeenkomstig een door Cushing en Loebbecke uitgevoerd onderzoek (1986) zijn de verschillen tussen vijftien controlemethodieken geïnventariseerd. Omdat hierbij gebruik is gemaakt van internationale controlestandaarden, verschaft het onderzoek eveneens informatie omtrent de mate waarin deze in de methodieken zijn verwerkt. In dit verband is verondersteld dat het verschil in de mate van verwerking verklaard kan worden door de mate van internationale invloed bij de totstandkoming van de controlemethodieken.

Om de mate van internationale invloed te toetsen zijn de kantoren *a priori* in drie categorieën verdeeld (zie bijlage 1).

De indeling is gebaseerd op de taal waarin de methodiek in het handboek is vastgelegd en de vorm van internationale samenwerking. Hierbij is verondersteld dat een hechte vorm van internationale samenwerking leidt tot het ontwikkelen van een meer internationaal georiënteerde controlemethodiek.

A-kantoren

De controlemethodiek is vastgelegd in een Engelstalig handboek terwijl een internationaal samenwerkingsverband bestaat in de vorm van een membership. *Deze A-kantoren hanteren een internationaal georiënteerde methodiek zonder zichtbare Nederlandse invloed;*

B-kantoren

De controlemethodiek is vastgelegd in een Nederlandstalig handboek terwijl een samenwerkingsverband bestaat in de vorm van een membership of correspondence ship. In het geval sprake is van een correspondence ship blijkt expliciet uit het handboek dat het samenwerkingsverband betrokken is geweest bij de ontwikkeling van de controlemethodiek. *Deze B-kantoren hanteren een Nederlandse methodiek met zichtbare internationale invloed (of een internationale methodiek met zichtbare Nederlandse invloed);*

C-kantoren

De controlemethodiek is niet in een handboek vastgelegd, of een internationaal samenwerkingsverband ontbreekt, of de controlemethodiek is vastgelegd in een Nederlandstalig handboek waarbij sprake is van een correspondence ship dat geen enkele (zichtbare) bemoeienis heeft gehad met de ontwikkeling van de methodiek. In het laatste geval is de indeling besproken met een vertegenwoordiger van het betreffende kantoor om de invloed hiervan op de ontwikkelde methodiek vast te stellen. Op grond hiervan zijn twee kantoren met een Nederlandstalig handboek ondanks een correspondenceship in de C-categorie ondergebracht. In beide gevallen ontbrak zichtbare invloed van het samenwerkingsverband bij het ontwikkelen van de methodiek, hetgeen door de betreffende vertegenwoordigers werd bevestigd. *Deze C-kantoren hanteren een Nederlandse methodiek zonder zichtbare internationale invloed.*

Om de verschillende methodieken nader te kunnen analyseren is getoetst aan een hiertoe ontwikkeld *normatief* model (bijlage 2). Dit model is gebaseerd op internationaal geldende controlestandaarden en de controlecyclus (afgeleid van de empirisch wetenschappelijke cyclus).

De internationale controlestandaarden (IAG's) zijn bij het ontwerpen van het normatieve model gebruikt omdat het NIVRA zich op 15 december 1977 gecommitteerd heeft tot het naleven van de verplichtingen van de bij de IFAC aangesloten organisaties. Zodoende is verondersteld dat,

ongeacht de mate van internationale/Amerikaanse invloed, de internationale standaarden worden verwerkt in alle in Nederland te hanteren controlemethodieken. Het tweede basiselement van het normatieve model, de controlecyclus, kan als volgt worden weergegeven (zie bijvoorbeeld Cornelisse, 1985, p. 129);

Wetenschappelijke cyclus

- Waarnemen;
- Waarnemen en verwachten;
- Toetsen en/of falsificeren;
- Evaluatie;
- Feedback;

Controlecyclus

- Voorbereidingsfase;
- Planningsfase;
- Uitvoeringsfase;
- Evaluatie- en oordeelsvormingsfase. (Iteratief proces; terugkoppeling vindt per fase plaats);
- Continue activiteiten

4 Enkele onderzoeksresultaten inzake de methodiek van accountantscontrole

In tabel 4.0 wordt de mate waarin de onderzochte methodieken met het normatieve model overeenkomen weergegeven. De score is gebaseerd op antwoorden die zijn verkregen op vragen per internationale controlestandaard (de zogenaamde normatief-modelscore).⁷

Hierbij is met andere woorden nagegaan of (en op welke wijze) de verschillende standaarden in de

methodieken zijn opgenomen. De vragen zijn door mij aan de hand van een analyse van de controlehandboeken met ja of nee beantwoord. Vertegenwoordigers van de deelnemende kantoren hebben de uitkomsten vervolgens op hun juistheid beoordeeld.

Het normatieve model wordt in bijlage 2 verkort weergegeven. In de volgende paragrafen zal nader worden ingegaan op de verschillen tussen de drie categorieën en enkele belangrijke bevindingen per fase/stap van het model.

4.1 De voorbereidingsfase

De voorbereidingsfase omvat de werkzaamheden, die ertoe leiden dat met de planningsfase kan worden gestart.

Uit tabel 4.0 blijkt dat de voorbereidingsfase ten opzichte van de overige fasen laag scoort.

Dit wordt onder andere veroorzaakt doordat:

- de betreffende standaarden zodanig vanzelfsprekend worden beschouwd dat zij niet specifiek in de controlemethodiek zijn opgenomen of ernaar wordt verwezen;
- de betreffende stappen niet door alle methodieken tot het controleproces worden gerekend en zodoende niet zijn opgenomen.

Zo blijken deze stappen in sommige gevallen vastgelegd in het handboek voor de kwaliteitsbewaking. Deze maken echter geen expliciet deel uit van het controleproces.

De uitkomsten inzake de voorbereidingsfase wijzen op een significant verschil tussen enerzijds de

Tabel 4.0

Fase van het normatieve model	Normatief-modelscore per categorie in procenten (gemiddeld)*					
	A-kantoren	sdA**	B-kantoren	sdB	C-kantoren	sdC
1 Voorbereidingsfase	83	17	73	30	32	33
2 Planningsfase	89	7	76	10	30	15
3 Uitvoeringsfase	87	5	63	11	39	13
4 Evaluatie- en oordeelsvormingsfase	84	8	72	11	45	15
5 Continue activiteiten	96	1	73	16	57	10
6 Totale score	88	5	71	11	41	11

* lineair en ongewogen normatief-modelscore van de stappen per fase, weergegeven per kantoor-categorie.

** sd = standaarddeviatie.

methodieken van A- en B-kantoren en anderzijds de methodieken van de C-kantoren.

Wel blijken de C-kantoren relatief hoog te scoren inzake het formuleren van voorwaarden voor het aanvaarden van de opdracht (stap 1.2) (zie bijlage 2). Mogelijk wordt dit veroorzaakt doordat het hier de eerste NIVRA-Richtlijn voor de Accountantscontrole betreft (2.01.2-1) (december 1987).

Tenslotte is gebleken dat enkele methodieken een relatie veronderstellen tussen het beroepsrisico en het inherent risico omdat beide grootheden door dezelfde omgevingsfactoren worden beïnvloed. Dit kan er toe leiden dat factoren, die de accountant als 'ondernemer' beïnvloeden, mede bepalend zijn voor de aard en omvang van de te verrichten werkzaamheden. Hierdoor bestaat de kans dat het aanvaardbare accountantscontrolerisico onevenredig wordt vergroot, of de effectiviteit van de controle om redenen van efficiency zal afnemen.

4.2 De planningsfase

In het algemeen wordt onder de planningsfase dat gedeelte van de werkzaamheden verstaan waarin, op basis van verkregen inzicht in de organisatie en activiteiten van de te controleren huishouding, de specifieke controle-aanpak wordt bepaald (Arens en Loebbecke, 1988, p. 196).

Deze fase kan vervolgens worden onderscheiden in een planning op strategisch en op operationeel niveau. Op het strategische niveau wordt vastgesteld welke posten en te toetsen beweringen, met een vooraf te bepalen tolerantie, moeten worden gecontroleerd. De operationele planningsfase betreft vervolgens de vertaling van de strategie in een controleprogramma op postenniveau.

Zoals uit tabel 4.0 blijkt, verschilt de planningsfase het meest significant tussen de drie categorieën.

Opmerkelijk zijn in dit verband de uitkomsten inzake het onderkennen van de beweringen van het management (stap 2.2). Tweederde van de A- en B-kantoren maar geen van de C-kantoren besteedt hieraan expliciet aandacht in de betreffende methodieken. Minder dan de helft van de C-kantoren formuleert controledoelstellingen per jaarrekeningpost (stap 2.6). Deze bevindingen

kunnen onder meer worden verklaard door het feit dat de controledoelstellingen in de Nederlandse verhoudingen impliciet van de te onderkennen tendensen (controlerichting) worden afgeleid. In de methodieken van A-kantoren worden in het algemeen per controledoelstelling de benodigde controleprocedures geformuleerd, terwijl de meer Nederlands georiënteerde kantoren de uit te voeren controleprocedures centraal stellen waarbij wordt aangegeven welke doelstelling per procedure kan worden bereikt. Omdat de noodzaak tot het formuleren van controledoelstellingen bij laatstgenoemde methodieken minder 'dwingend' aanwezig is, ontstaat een relatief 'statische' toepassing van procedures.

Met betrekking tot tolerantie in de te controleren jaarrekening bestaan grote verschillen in terminologie. Eveneens is gebleken dat, ondanks het feit dat in tweederde van de methodieken wordt gesteld dat 'op een of andere wijze rekening moet worden gehouden met de verwachtingen van de gebruikers', geen van de onderzochte kantoren expliciet (potentiële) gebruikers benadert ter vaststelling van de tolerantie. Deze bevinding vormt mogelijk een verklarende factor voor het bestaan van een verwachtingskloof tussen gebruiker en accountant. Tenslotte blijken de in de methodieken opgenomen vuistregels ten behoeve van het bepalen van de tolerantie sterk uiteen te lopen.

Met betrekking tot de relatie tussen risico en tolerantie blijkt dat bepaalde factoren zowel worden gehanteerd bij het inschatten van het inherent/interne controlerisico als bij het bepalen van de tolerantie. Het is zodoende niet uitgesloten dat 'dubbeltellingen' ontstaan, hetgeen kan leiden tot een inefficiënte controle.

De uitkomst van het onderzoek leidt eveneens tot de conclusie dat oordeelconsensus met betrekking tot de hoogte van het aanvaardbare accountantscontrolerisico ontbreekt (varieert tussen 1 en 10%) (stap 2.5). Om tot kwantificering over te kunnen gaan, worden in eenderde van de onderzochte methodieken inherent risico-factoren geformuleerd om het inschatten van het risico te ondersteunen.

Het is daarentegen opmerkelijk dat slechts enkele

van deze methodieken materiaal aanreikt dat richting geeft aan de kwalificatie van het interne controlerisico in termen van 'hoog/midden/laag' (stap 2.7).

Ten slotte blijkt de gehanteerde terminologie inzake het ontwerpen van een (initieel) controleplan/werkprogramma verwarrend (stap 2.8). Zo wordt gesproken over controleprogramma, werkprogramma, controleplan, planningmemorandum, considerans en planningsrecapitulatie, waarbij de inhoud van de begrippen verschillend worden gedefinieerd.

4.3 De uitvoeringsfase

Ook met betrekking tot deze fase van het normatieve model blijkt een significant verschil tussen de methodieken van A- en B-kantoren te bestaan. Dit verschil wordt met name veroorzaakt door de relatief uitgebreide aandacht van de A-kantoren voor:

- gegevensgerichte controleprocedures (stap 3.1),
- cijferbeoordeling (stap 3.1) en
- controle en beoordeling van schattingen (stap 3.2).

De relatief lage score van de methodieken van C-kantoren ten opzichte van de B-kantoren betreft in het bijzonder de uitvoering van proceduretests c.q. het ontwerp en uitvoering van gegevensgerichte controleprocedures en het vergaren van bevestigingen bij de jaarrekening (stap 3.1 en stap 3.3).

Ook blijkt uit het onderzoek dat slechts twintig procent van de onderzochte methodieken expliciet kwalitatieve eisen aan het te vergaren bewijsmateriaal stelt. Hieruit volgt dat de waarde (kracht) van het bewijsmateriaal in het specifieke geval ten behoeve van het oordeelsvormingsproces in het algemeen subjectief wordt ingeschat.⁸ Kwalitatieve eisen zijn onder andere:

- geldigheid;
- relevantie;
- overtuigingskracht.

Dat in enkele methodieken van A-kantoren op een meer expliciete wijze kwalitatieve eisen aan het te vergaren bewijsmateriaal worden gesteld en rela-

tief meer aandacht wordt besteed aan de aard, omvang en timing van de uit te voeren controleprocedures, wordt mede veroorzaakt door het feit dat de op Amerikaanse leest geschoeide methodieken vanaf 1939 worden geconfronteerd met het verplicht uitvoeren van specifieke en met name op de balans gerichte controleprocedures. Door methodieken van C-kantoren wordt relatief weinig aandacht besteed aan de stappen van de uitvoeringsfase. In de meeste gevallen wordt volstaan met het opsommen van controleprocedures in een standaardcontroleprogramma. Het vrijwel ontbreken van aandacht voor de aard, omvang en timing van uit te voeren controleprocedures is mogelijk het gevolg van de 'Limpergische norm' (volgens Limperg vormt het gewekte vertrouwen de norm: invulling ervan wordt in de specifieke opdracht overgelaten aan de individuele beroepsbeoefenaar).

4.4 De evaluatie- en oordeelsvormingsfase

De fase waarin de in de uitvoeringsfase verkregen bevindingen worden geconfronteerd met de in de planningsfase geformuleerde controledoelstellingen, wordt de evaluatie- en oordeelsvormingsfase genoemd.

In deze fase dient op basis van de evaluatie van de bevindingen een oordeel te worden gevormd omtrent de getrouwheid van de verantwoording, hetgeen vervolgens leidt tot een (soort) verklaring.

Ook in deze fase zijn significante verschillen tussen de drie categorieën te onderkennen:

Zo scoren de methodieken van A-kantoren hoger dan die van de B-kantoren op

- het reviewen van de controlebevindingen (stap 4.2),
- de aggregatie en vaststelling van de geldigheid van de bevindingen (stap 4.4) en
- de formulering van het oordeel (stap 4.5).

Op het reviewen van de controlebevindingen na, wordt door methodieken van C-kantoren wederom lager gescoord dan van de B-kantoren. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de evaluatie- en oordeelsvormingsfase in de methodieken van twee C-kantoren niet expliciet wordt onderkend.

Ondanks het feit dat de verklaring het 'produkt' van het oordeelsvormingsproces vormt, blijkt uit het onderzoek dat 'oordeelsvorming' een stap betreft waaraan relatief weinig aandacht wordt besteed (stap 4.4 en stap 4.5).

Dit is opmerkelijk wanneer men bedenkt dat het uiteindelijke oordeel wordt gebaseerd op de mate waarin tijdens de evaluatie blijkt dat de in de plan-ningsfase geformuleerde controledoelstellingen door uitvoering van controleprocedures zijn bereikt. De afweging of voldoende competent bewijsmateriaal is verzameld om een oordeel omtrent de jaarrekening als geheel te vormen, ligt in meer dan de helft van de methodieken vast. Hulpmiddelen ter ondersteuning zijn hierbij echter nauwelijks voorhanden. Zo vormt de inschatting van de waarde (kracht) van het verkregen bewijsmateriaal een subjectieve factor. Mede hierdoor leidt het controleproces slechts tot het verkrijgen van een redelijke in plaats van absolute zekerheid.

Wel wordt in drie methodieken expliciet aangegeven dat moet worden nagegaan in hoeverre het verzamelde materiaal voldoende relevant en betrouwbaar is en een consistente indruk geeft van de geldigheid van de specifieke beweringen.

4.5 Continue activiteiten

Ten slotte zijn ook significante verschillen tussen de drie categorieën te onderkennen in de fase 'continue activiteiten' waarin de stappen zijn opgenomen die niet aan een specifieke fase zijn gebonden.

Opvallend is de relatief lage score van de B- en C-kantoren inzake de rapportage van geconstateerde materiële onregelmatigheden en illegale activiteiten (stap 5.1). Dit verschil laat zich mede verklaren uit het feit dat in de Verenigde Staten in de tweede helft van de jaren tachtig uitgebreid aandacht is besteed aan de effectiviteit van het proces van accountantscontrole, wat onder andere heeft geleid tot het ontwerpen en uitvoeren van de 'expectation-gap-standards'.⁹

Eveneens scoren de methodieken van B- en C-kantoren relatief laag op de (systematische) toepassing van steekproeven (stap 5.5). Hieruit volgt dat in deze gevallen conclusies relatief meer op

basis van (niet statistische) deelwaarnemingen in plaats van op steekproeven worden getrokken. De score van de methodieken van C-kantoren ten opzichte van de overige fasen is hoog (zie tabel 4.0), omdat relatief veel aandacht wordt besteed aan de consultatie van deskundige personen (stap 5.2) en de registratie van de werkzaamheden, bevindingen en conclusies (stap 5.3).

De relatief hoge score op de laatstgenoemde stap wordt mogelijkerwijs mede veroorzaakt door het feit dat de eis hiertoe is geformuleerd in NIVRA-Meningsuiting nummer 4, 1982.

Ten behoeve van een globale beoordeling van de praktische toepasbaarheid van de methodieken is nagegaan in hoeverre de dossiersystematiek op de fasen (en stappen) van het controleproces aansluit. Uit het onderzoek volgt dat slechts de helft een dossiersystematiek hanteert, die geheel op de controlemethodiek aansluit.

Men kan zich afvragen in hoeverre dit leidt tot een minder efficiënte en misschien zelfs minder effectieve controle doordat zaken meerdere malen worden vastgelegd, terwijl eveneens het risico bestaat dat zaken over het hoofd worden gezien of reeds als uitgevoerd worden verondersteld.

4.6 Enkele conclusies

Zoals verwacht, is uit het empirisch onderzoek gebleken, dat de in paragraaf twee genoemde historisch bepaalde aspecten van Amerikaanse origine relatief meer expliciet in de internationaal opgezette methodieken kunnen worden aangetroffen, terwijl de aspecten van Nederlandse oorsprong juist meer expliciet in de Nederlands opgezette methodieken zijn opgenomen. Alleen op het aspect van de controletechnische functiescheidingen blijken de internationaal opgezette methodieken vrijwel overeenkomstig te scoren.

Tenslotte is gebleken dat de Amerikaanse invloeden tot op zekere hoogte zijn doorgedrongen in de van oorsprong Nederlandse methodieken, terwijl de Nederlandse aspecten in laatstgenoemde methodieken aan het verdwijnen zijn. (Benadrukt wordt dat de toepassing van deze aspecten in de praktijk niet nader is onderzocht).

Uit de onderzoeksresultaten blijkt eveneens dat de vorm van internationale samenwerking en de

invloed hiervan op de totstandkoming van de controlemethodiek, verklarende waarde bezit voor de hoogte van de normatief-modelscore (score inzake de mate van overeenkomst met het normatieve model).

Deze onderzoeksuitkomsten duiden erop dat:

- internationale samenwerking leidt tot implementatie van de controlestandaarden in de controlemethodiek;
- de Nederlandse controlemethodiek historisch bepaald is door de 'Limpergiaanse norm'. Hierbij vormt het gewekte vertrouwen de algemene norm. Deze algemene norm geeft richting aan de wijze waarop de controle-aanpak in het specifieke geval door de individuele (vakkundige) accountant wordt ingevuld.

Samenvattend blijken de in Nederland te hantieren controlemethodieken onderling sterke verschillen te vertonen.

Tenslotte mag gegeven de conclusies en de (internationale) fusies die recentelijk hebben plaatsgevonden, worden verwacht, dat de bijdragen, die uit de Nederlandse evolutie van het controleproces voortvloeien, verloren zullen gaan onder druk van de voortschrijdende harmonisering en uitvaardiging van internationale controlestandaarden.

5 Mate van structuur van de controlemethodiek

Gebaseerd op tot op heden verricht onderzoek naar de mate van structuur van de controlemethodiek, kan worden geconcludeerd dat de verwarring omtrent de invloed van de mate van structuur op de effectiviteit en/of efficiency van de controlemethodiek onder andere wordt veroorzaakt door het ontbreken van een eenduidige definiëring en bepaling van de structuur.¹⁰

Om deze reden is het door mij uitgevoerde empirische onderzoek primair gericht op het onderzoeken van factoren die de technische structuur bepalen. Ten behoeve van mijn onderzoek is een methodiek als relatief sterk gestructureerd gedefinieerd indien deze in een overeenkomstige situatie leidt tot een consistente en eenduidige wijze van handelen¹¹ (zie Wallage, 1989).

Overeenkomstig het Cushing en Loebbecke

onderzoek (1986) is een model ontworpen om de mate van structuur te meten. Dit model bestaat uit 16 elementen van het controleproces en vijf zogenaamde structuurkarakteristieken. Per element is vervolgens de mate van structuur bepaald aan de hand van de overlegde controlehandboeken en overig materiaal.¹² De score toekenning is gebaseerd op de volgende karakteristieken:

- 1 de omvang van het materiaal. Verondersteld wordt dat hoe uitgebreider het materiaal is, hoe groter de structuur;
- 2 de aard van het materiaal:
 - verhalend (beschrijvend);
 - checklists (ja/nee/n.v.t.);
 - vragenlijsten (open vragen);
 - formules;
 - computerprogramma's;
 - matrices (overzichten met meerdere ingangen ten behoeve van het nemen van beslissingen).

Verondersteld wordt dat variatie in het beschikbare materiaal leidt tot een relatief gestructureerde methodiek;

- 3 het beslissingsondersteunend karakter. De toegekende score is gebaseerd op de mate waarin hulpmiddelen voor het nemen van beslissingen voorhanden zijn;
- 4 de mate van integratie. Deze karakteristiek hangt samen met de mate waarin uitkomsten van een stap/fase leiden tot input in andere stappen/fasen;
- 5 de mate van kwaliteitsbeheersing. Verondersteld wordt dat kwaliteitsbeheersing leidt tot de toepassing van een meer gestructureerde methodiek.

Op basis van veronderstellingen is vervolgens de verklarende waarde van een aantal variabelen voor de mate van structuur getoetst. Zo kan worden geconcludeerd dat het aantal vestigingen en het aantal registeraccountants per kantoor geen verklarende waarde bezitten.

Wel bestaat een relatie tussen de mate van structuur en de vennoot-registeraccountant ratio.

Tevens blijken de meer Nederlands georiënteerde methodieken relatief minder gestructureerd te zijn dan de onder internationale invloed tot stand gekomen methodieken.

Tabel 5.0

Structuurscore*	Gemiddelde score per categorie**		
	A-kantoren	B-kantoren	C-kantoren
<i>Structuurkenmerken:</i>			
1 De omvang	100	62	20
2 De aard	100	80	25
3 Beslissingsondersteunen	100	80	20
4 Mate van integratie	100	75	–
5 Kwaliteitsbeheersing	100	90	40
<i>Elementen van het controleproces: ***</i>			
A Overall controlemethodiek	100	60	25
B Initiële controle planning	100	70	10
C Ontwerp en uitvoering controleprogramma	100	95	30
D Oordeelsvorming	100	55	10
E Gebruik van controlehulpmiddelen	100	70	20
F Documentatie en kwaliteitsbewaking	100	60	30

* Uitkomsten op basis van Kruskal Wallis variantie analyse zijn hier niet weergegeven. Verschillen tussen de categorieën blijken echter significant te zijn.

** Ongewogen, afgeronde, gemiddelde score per categorie. Uitgedrukt in een percentage van de A-categorie score (= 100).

*** Kader onderverdeeld in 16 elementen.

Gegeven de mate van internationale invloed (methodieken van respectievelijk A-, B-, en C-kantoren, zie paragraaf 3) is de structuurscore per structuurkenmerk en per element van het controleproces weer te geven als in tabel 5.0.¹³:

Het significante verschil tussen de drie categorieën in de mate van structuur wordt met name veroorzaakt door score van de methodieken van A- en B-kantoren enerzijds en die van de C-kantoren anderzijds.

Zo blijkt uit bovenstaande tabel dat de C-kantoren zowel absoluut als relatief laag scoren. Significante verschillen in de mate van structuur tussen de drie categorieën van controlemethodieken bestaan met betrekking tot de volgende *elementen* van het controleproces:

- 1 initiële controleplanning;
 - 2 ontwerp en uitvoering van het controleprogramma;
 - 3 oordeelsvorming;
- en de volgende *kenmerken*
- 4 de omvang van het materiaal;
 - 5 het beslissingsondersteunend karakter van het materiaal;
 - 6 de mate van integratie.

De veronderstelling dat de meeste standaarden structuur afdwingen omdat toepassing wordt ver-

eist van bepaalde controleprocedures, wordt door de onderzoeksresultaten onderschreven.

Zo blijkt een hoge correlatie te bestaan tussen het implementeren van standaarden in de controlemethodiek (normatief-modelscore) en de mate van structuur.

Een van de belangrijkste conclusies van het onderzoek naar de mate van structuur luidt dat ten behoeve van het proces van oordeelsvorming relatief weinig beslissingsondersteunende richtlijnen voorhanden zijn. Tevens blijken de onderzochte methodieken in dit verband op de mate van integratie relatief laag te scoren.

Samenvattend hangt het subjectieve karakter van het oordeelsvormingsproces onder andere samen met:

- posten/beweringen waaraan een waarde-oordeel ten grondslag ligt;
- aggregatie van de oordelen op het niveau van de posten/beweringen tot het oordeel omtrent de jaarrekening als geheel;
- de problematiek omtrent de bepaling van de kracht van het bewijs(materiaal) in de specifieke situatie;
- het ten behoeve van het oordeelsvormingsproces ontbreken van eenduidige en afgebakende criteria. Er bestaat met andere woorden een

zogenaamd 'grijs gebied' tussen de mogelijke soorten van verklaring waarin het oordeel uitmond;

- het bestaan van onbekende nauwkeurighedsverwachtingen van de gebruiker die moeten worden ingeschat;
- het feit dat de techniek van oordeelsvorming zeer complex is en bestaat uit logica, associaties tussen ervaringen en de specifieke situatie, intuïtie etc., waarbij allerlei persoonskenmerken en omgevingsfactoren een rol kunnen spelen.

De mate waarin bewijsmateriaal tot het vormen van een oordeel in het specifieke geval bijdraagt, wordt met andere woorden ingeschat op basis van 'individuele vakkundige oordeelsvorming'.

Het hieraan ten grondslag liggende proces zou nader kunnen worden geanalyseerd en onderzocht, op grond waarvan de effectiviteit en de efficiency van deze fase van het controleproces mogelijkserwijs kunnen worden verbeterd.

6 Enkele conclusies en aanbevelingen

Zoals uit tabel 4.0 is gebleken bestaan grote verschillen tussen de methodieken van respectievelijk de van oorsprong internationaal (Amerikaans) en Nederlands georiënteerde kantoren. Wel leiden de in de jaren 1988-1990 voortschrijdende fusies, alsmede de verdergaande harmonisatie in regelgeving, tot de verwachting dat de als specifiek Nederlands aan te merken elementen van de controlemethodiek verder op de achtergrond zullen geraken.

Op basis van de onderzoeksresultaten kan worden verondersteld dat de verschillen in de mate van verwerking van internationale controlestandaarden een gevolg zijn van historische, culturele en politieke invloeden. Er van uitgaande dat de verschillende (internationale) samenwerkingsverbanden en de invloed hiervan op de ontwikkeling van controlemethodieken ook in andere (Europese) landen bestaan, kan worden verondersteld dat verschillen in methodiek in deze landen overeenkomstig zijn. Indien deze veronderstelling juist is, bestaat mogelijk een kloof tussen de (Europese) controlepraktijk en de internationale regelgeving.

Op basis van de analyse van de in controlehandboeken vastgelegde methodieken kan worden geconcludeerd dat de verwerking en interpretatie van controlestandaarden in de controlemethodiek kan worden vereenvoudigd indien de standaarden door de regelgevende instanties overeenkomstig het normatieve model in een logische volgorde worden gerangschikt.

Om dit te bewerkstelligen zou het NivRA overeenkomstig het normatieve model een controlemethodiek kunnen ontwikkelen waarin de (internationale) controlestandaarden zijn opgenomen. Vervolgens zou het NivRA de naleving kunnen beoordelen door middel van het uitvoeren van verplichte reviews.

Op grond van de onderzoeksresultaten kan ook worden geconcludeerd dat de instituten, die de controlestandaarden ontwerpen en uitvaardigen, nadere aandacht dienen te besteden aan de stappen:

- tolerantie en risico in de planningsfase;
- het iteratieve karakter van het controleproces;
- het oordeelsvormingsproces als afsluiting van de controle.

Zoals in paragraaf 4 is geïllustreerd, blijkt uit het onderzoek dat er sprake is van een terminologische verwarring inzake met het controleproces samenhangende begrippen. Zo bestaat onduidelijkheid met betrekking tot 'beweringen', 'tolerantie' en 'controle-omgeving'. Hieruit volgt de aanbeveling het begrippenapparaat eenduidig te definiëren.

Tevens dient het tolerantiebegrrip in dit verband zodanig te worden gedefinieerd dat risicofactoren worden geëlimineerd en afzonderlijk worden ingeschat.

Nader onderzoek zou moeten leiden tot uitbouw en verdere toepassing van het model ter bepaling van de mate van structuur (onderkennen van structuurbepalende kenmerken en het vervolgens hieraan toekennen van gewichten). Omdat uit diverse onderzoeken blijkt dat nog geen eenduidig antwoord is verkregen op het bestaan van een relatie tussen oordeelconsensus en de mate van structuur, verdient het aanbeveling om door middel van gedragsexperimenten de invloed van de mate van structuur op de kwaliteit

van het functioneren van de *individuele* accountant nader te onderzoeken.

Vervolgonderzoek zou zich ook kunnen richten op het bepalen van de 'optimale mate van structuur' van de controlemethodiek en dus op de vraag of patronen kunnen worden ontworpen waarlangs unieke cliëntkenmerken worden begrepen en beheerst (dynamiek). Hierbij valt te denken aan het ontwikkelen van 'richtlijnen' per controledoelstelling voor het gebruik van (omvang, aard en timing) controleprocedures in een specifieke situatie (met controle-omgeving samenhangende onzekerheid). Deze richtlijnen zouden in de vorm van een database in de praktijk kunnen worden gehanteerd.

Indien toepassing van (elementen) van de gestructureerde controlemethodiek niet mogelijk is, dienen de overwegingen op grond waarvan van de methodiek wordt afgeweken, consequent te worden vastgelegd. Anders bestaat het risico dat in de praktijk wordt afgegleden naar een ongestructureerde methodiek. Alleen op deze wijze kan de benodigde dynamiek in de methodiek worden beheerst.

Ten slotte kan worden aanbevolen de accountantscontrole-opleiding inhoudelijk voldoende aan te doen sluiten op de methodieken zoals deze door de accountantskantoren in de praktijk worden gehanteerd.

Noten

1 Met dank aan Drs. J. A. Emanuels voor zijn commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

2 Een methodiek wordt in algemene bewoordingen gedefinieerd als de handelwijze om zeker doel te bereiken (Van Dale, 1984). Geprojecteerd op accountantscontrole bestaat de methodiek uit de diverse fasen van het controleproces die worden doorlopen om de algemene controledoelstelling te bereiken. De algemene controledoelstelling is overeenkomstig artikel 70a WRA gericht op het afgeven van een verklaring van getrouwheid bij een financiële rekening en verantwoording. Getrouwheid is niet nader gedefinieerd maar houdt in dit verband in dat het beeld dat de in een verantwoording verstrekte informatie oproept juist en toereikend moet zijn, dat wil zeggen niet te optimistisch en evenmin te pessimistisch en geschikt voor het doel waartoe de verantwoording wordt afgelegd (Frielink en de Heer, 1985, p. 70).

3 Wallage Ph., Methodiek en mate van structuur 'een beschouwing over het proces van accountantscontrole', dissertatie, 1991.

4 Zie bijvoorbeeld Gwilliam, 1987, vanaf p. 58.

5 Zie bijvoorbeeld H. F. J. M. van den Eerebeemt, Bedrijfskapitaal en ondernemerschap in Nederland 1800-1850, (Leiden, 1965) (in: Van den Broeke, 1988, p. 155).

6 Dat de Amerikaanse invloed groot kan worden geacht wordt door Gwilliam en Macve (1988, p.16) als volgt verwoord; 'There has been sustained movement towards world-wide harmonization of firmas audit approaches, methods and documentation. The structure, history and politics of international firma vary, but significant groupings that are frequently mentioned include, besides the UK firm, the US, Canadian and Dutch firms, with a general recognition that the US firm, even if not always leading changes, must at the very least be persuaded of the desirability of change.'

Moreover in articulating a firm's world-wide approach to auditing, the most ready source of concepts and terminology is the US auditing literature and US standards.'

7 De uitkomsten zijn statistisch verwerkt met behulp van de Kruskal Wallis variantie-analyse. Met behulp van deze statistische verdeling is de significantie van de verschillen per categorie methodiek getoetst. In dit artikel worden deze uitkomsten niet kwantitatief weergegeven.

8 Bij het aspect van overtuigingskracht wordt (SAS 31) opgemerkt: 'Evidential matter will generally be persuasive rather than convincing. The auditor will gather evidence in such a way that there is a rational relationship between costs of evidence and its usefulness: but in any case, the auditor must decide whether the evidence gathered within the limits of time and cost is sufficient to justify his opinion.'

9 Statements on Auditing Standards 52 tot en met 61 (1988).

10 Zie bijvoorbeeld Kinney 1986, Bamber and Snowball 1988, Morris and Nichols 1988, Geary 1982, Mutchler and Williams 1989, Newton and Ashton 1989. Uit deze onderzoeken blijkt een verwarring omtrent het structuurbegrip, omdat geen expliciet onderscheid gemaakt wordt in technische structuur (met betrekking tot controlemethodiek) en organisatiestructuur (de organisatie als zodanig).

11 Een relatief gestructureerde controlemethodiek kenmerkt zich door min of meer voorgeschreven logisch geordende procedures en beslissingspaden, waartoe gebruik wordt gemaakt van een overkoepelende en geïntegreerde set van controlemiddelen en technieken (Cushing en Loebbecke, 1986).

12 De gehanteerde onderzoeksmethodiek betreft de zogenaamde Content Analysis. Zie Holsti e.a., 1985.

13 Uit een globale vergelijking met de uitkomsten van het vergelijkbare door Cushing en Loebbecke (1986) uitgevoerde onderzoek volgt dat:

- enkele internationale kantoren en één van de internationale kantoren met Nederlandse invloed (na fusie) inmiddels een meer gestructureerde methodiek hebben geïmplementeerd,
- de indruk bestaat dat de Nederlandse invloeden zoals deze bij de Nederlandse kantoren met internationale invloed bestaan, leiden tot een relatief minder gestructureerde methodiek dan van de methodieken internationale (Amerikaanse) kantoren waarvan deze zijn afgeleid. Deze indruk is ontstaan bij een globale bestudering van enkele Amerikaanse handboeken waarvan de bestudeerde, in Nederland te hanteren, methodieken zijn afgeleid.

Bijlage 1: Categorie-indeling van de deelnemende kantoren

Categorie-indeling waarbij de relatie wordt weergegeven met de taal waarin het handboek is opgesteld en met de wijze van internationale samenwerking.

<i>Naam</i>	<i>Internationale binding</i>	<i>Kantoor-categorie</i>
– Blomer en Co	The International Affiliation of Independent Accountants	B
– Camps Obers	Dunwoody Robson McCladrey & Pullen	B
– Coopers en Lybrand NL	Coopers en Lybrand*	A
– Dechesne Ernst & Whinney	Ernst en Whinney*	A
– Dijkster en Doornbos	BDO*	B
– Dubois en Co	–	C
– Jonker Joore	–	C
– KPMG Klynveld	KPMG*	B
– Moret en Limperg	Arthur Young*	B
– Paardekooper & Hoffman	Moore & Rowland Int.	C
– Price Waterhouse NL	Price Waterhouse*	A
– TRN/Nederlandse Accountantsmaatschap	Touche Ross Int.*	B
– Van Dien & Co	Deloitte Haskins & Sells*	B
– VB Accountantskantoor VNG	–	C
– Walgemoed en Co	Horwarth & Horwarth Int.	C

* Deze Amerikaanse kantoren verleenden eveneens hun medewerking aan het door Cushing en Loebbecke in 1981 uitgevoerde onderzoek (1986, p. VII).

Hierbij wordt opgemerkt dat het onderzoek van Cushing en Loebbecke gedurende 1981 heeft plaatsgevonden, hetgeen betekent dat ruim zeven jaren zijn verlopen ten opzichte van dit onderzoek.

Bijlage 2: Het normatieve model

	Stap	Score per kantoor-categorie			Verwijzing naar Amerikaanse/internationale controle-standaard(en)
		A	B	C	
<i>Vorbereidingsfase</i>					
Accepteren/weigeren van de opdracht	1.1	50	61	15	SAS 7/16/17/58 IAG 7
Voorwaarden voor de opdracht	1.2	100	86	60	SAS 58 IAG 2
Bemannen van de opdracht	1.3	100	71	20	SAS 1/22 IAG 4/7
<i>Planningsfase</i>					
Planning activiteiten algemeen	2.0	100	91	33	
Vergaren van kennis omtrent de ondernemings-activiteiten/-branche	2.1	95	82	58	SAS 1/22/47/56 IAG 4/12/17
Bewerkingen van het management	2.2	67	66	—	SAS 31/55 IAG 8
Tolerantie	2.3	89	74	27	SAS 39/47 IAG 25
Kennisvergaring omtrent de structuur van interne controle	2.4	86	82	52	SAS 55 IAG 6/ED 31
Initiële risicobepaling	2.5	80	77	12	SAS 47/55 IAG 6/26
Controledoelstellingen per post	2.6	98	71	39	SAS 31/55 IAG 8
Risico per post/controledoelstelling	2.7	88	54	8	SAS 55/IAG 29
Controleplan/werkprogramma	2.8	96	86	45	SAS 22/55 IAG 4

MAB

	Stap	Score per kantoor-categorie			Verwijzing naar Amerikaanse/internationale controle-standaard(en)
		A	B	C	
<i>Uitvoeringsfase</i>					
Nadere tests of controls/gegevensgerichte controle-procedures	3.1	81	66	37	SAS 1/39/55 IAG 6/8
Cijferbeoordeling	3.1.1	100	74	48	SAS 56 IAG 12
Gegevensgerichte procedures vóór balansdatum	3.1.2	100	79	60	SAS 45
Controle van schattingen	3.2	83	29	20	SAS 57 IAG 26
Vergaren van bevestigingen	3.3	75	50	15	SAS 1/4/6/8/19 IAG 22
Controle van gebeurtenissen na balansdatum	3.4	83	82	55	SAS 34 IAG 21
<i>Evaluatie- en oordeelsvormingsfase</i>					
Review van de verantwoording	4.1	75	79	48	SAS 56 IAG 3/12/14
Review van de uitgevoerde controle en bevindingen	4.2	100	75	80	SAS 1/11/22 IAG 3/7
Aanpassingen op grond van de bevindingen	4.3	100	100	60	SAS 1/9/22/39/55 IAG 3/4/8
Aggregatie en vaststelling van de geldigheid van de bevindingen	4.4	68	45	15	SAS 30/31/39/43/47 IAG 3/8/19/25
Formulering van het oordeel	4.5	83	57	20	SAS 1/11/22/31/47 IAG 3/26
<i>Continue activiteiten</i>					
Uitvoering van speciaal vereiste communicatie	5.1	100	46	25	SAS 20/60/61 IAG 6 SAS 16/53 IAG 11
Consultatie van deskundige personen	5.2	100	100	100	SAS 1/SQCS 1
Registratie van de werkzaamheden, bevindingen en conclusies	5.3	96	91	78	SAS 41 IAG 9
Effecten van geautomatiseerde gegevensverwerking	5.4	100	71	46	SAS 48 IAG 15
Steekproeven	5.5	83	55	33	SAS 39/47 IAG 19